

嘉庫 嘉悦大学学術リポジトリ Kaetsu University Academic Repository

所得税における控除制度の問題点

著者名(日)	谷川 喜美江
雑誌名	嘉悦大学研究論集
巻	51
号	3
ページ	95-114
発行年	2009-03-30
URL	http://id.nii.ac.jp/1269/00000251/

所得税における控除制度の問題点

Some Problems of Deduction System in Income Tax

谷 川 喜美江

Tanigawa Kimie

<要 約>

昨今、我が国では厳しい財政状況を背景に税と社会保障を一体的に捉え改革することで社会的経費を抑制し、安定的で持続可能な制度創設の要求から給付付税額控除制度が注目されている。しかし、所得税には所得再分配機能の十分な発揮が要求されており、本要求の充足には所得税の控除制度が担うべき重要な役割があると考ええる。

そこで本論文では、まず、我が国で注目されている給付付税額控除制度をすでに所得税に取り入れている米国・英国・オランダにおける制度を整理した。その結果、複雑な税制の中に組み込まれているが故に不正受給を招き、公平を大きく阻害する制度であるという問題を抱えていることが示された。

次に、我が国所得税の所得控除制度及び税額控除制度創設の背景と沿革を整理したところ、現行の我が国所得税の控除制度は昭和42年改正で制度簡素化を理由に所得控除制度へと改められたものが多数維持されていることが示された。我が国所得税では累進税率を適用しているため、所得控除制度の税軽減額は所得の大小により異なるのに対し、税額控除制度の税軽減額は変化しない。それゆえ、所得控除制度は低所得者よりも高所得者に有利に働く制度となっている。

したがって、所得再分配機能を十分に発揮する所得税構築のための控除制度の確立には、複雑な我が国所得税において公平を大きく阻害し、控除制度が果たすべき機能を阻害する給付付税額控除制度の導入は認めがたく、また、所得控除制度とすべき控除は所得税を負担する者の担税力に配慮して最低生活費にまで所得税の課税が及ぶことを排除するために設けられる控除のみを認め、税額控除制度とすべき控除は制度奨励の意図や政策的意図を達成するための控除とする制度へと見直すべきとの結論に至った。

<キーワード>

所得税、控除制度、給付付税額控除、所得控除、税額控除

はじめに

昨今、我が国では低所得者への配慮、子育て支援や少子化対策、就労支援の観点から、給付を組み合わせた税額控除制度導入の是非が検討されている。本制度は我が国の厳しい財政状況を背景に、税と社会保障を一体的に捉え改革することで社会的経費を抑制し、安定的で持続可能な制度創設の要求から注目されてきたのである¹⁾。

しかし、所得税には所得再分配機能を十分に発揮することが要求されており、要求の実現には控除制度が担うべき重要な機能がある。したがって、単に社会的経費抑制の観点からの控除制度改革は認めがたい。そこで、本論文では現在注目されている給付付税額控除制度も考慮し、我が国の所得税における控除制度の問題点を考察してみたい。

1. 我が国所得税に要求される機能

我が国の財政及び格差の状況を整理し、所得税に要求される機能を明らかにしたい。

(1) 我が国の財政及び格差の状況

我が国の一般会計税収及び歳出総額及び公債発行額の推移は、平成2年には歳出総額69.3兆円、一般会計税収60.1兆円で一般会計税収は歳出総額の86.6%であった²⁾。しかし、経済の低迷により、歳出総額が増加する一方で一般会計税収は落ち込み、平成20年度予算では一般会計税収は歳出総額の64.5%にしか満たないのである³⁾。また、税収が落ち込み、国債が発行され続けた結果、平成20年の公債の発行残高は、一般会計税収予算54兆円の約10年分にも相当する553兆円の残高が見込まれている⁴⁾。このように、我が国の経済・財政の現状は非常に深刻な状態にあり、財政健全化のために社会コストの削減が求められている。

また、我が国では、経済対策のための様々な政策が採られ、租税政策も行われてきた。この結果、ジニ係数による所得格差は、当初所得に関して昭和42年以後0.3後半で推移していたが、昭和59年以後急激に格差が拡大し、平成14年の所得再分配調査では格差が社会の歪みとして許しがたい0.5に近い0.498にまで達している。そして、平成17年の結果では、さらに拡大し、0.526となっている⁵⁾。

そして、この所得格差を縮小するための政策が採られているが、それでも昭和42年は0.328、昭和47年には0.314と0.3前半であったものが、平成14年の調査では0.381、平成17年の調査では0.387と再分配所得でも格差は拡大しているのである⁶⁾。

また、再分配の方策として税による再分配と社会保障による再分配が採られているが、社会保障による改善度は昭和42年以後昭和53年まで低下の方向にあったが、昭和56年以後、調査の都度回復し、平成14年には21.4%となっている。逆に税による改善度は、昭和56年の5.4%で、その後、低下し、平成14年には0.8%にまで落ち込んでいるのである⁷⁾。

つまり、財政の健全化・経済の回復のための租税政策が我が国で採られた結果、当初所

得と所得再分配政策後の不平等が存在し、その格差は広がる傾向にある。特に社会保障による所得再分配政策は強化される一方で、税による所得再分配機能は弱まっているのである。

(2) 我が国所得税への要求

Adam Smithは、租税原則において生活困窮者や生活必需品への課税排除は示さず、すべての国民が租税を負担すべきとする普遍性を要求している⁸⁾。これは、Adam Smithの租税思想が形成されたフランス革命当時、一部の特権階級への課税が免除されていたという時代背景を根拠とするものであった⁹⁾。

一方、Adolph Wagnerの唱える普遍性の原則とは、普遍性の原則を文字通りに解釈せず所得の少ない者や所得の種類に応じ課税の免除や負担を軽減すべきとし¹⁰⁾、さらに、公平性の原則達成のために、「租税の公平を期する爲め租税一般の原則を破りて一定額以下の所得を無税とせざる可からず」¹¹⁾と、ある一定の所得以下は課税を免除することを容認し、Adam Smithの唱える普遍性の原則とは対照的な説明をしている。

Adolph Wagnerは、イギリスの産業革命以後の資本主義経済発達による所得格差が拡大していた時代に租税思想が形成されたため、私経済による所得分配は正当でなく、所得は個人の努力だけではなく運にも影響されることを理由に、これを是正するために社会政策は必要であると説明しているのである¹²⁾。

以上のように、現在の我が国では、財政の悪化を背景に社会コストの削減が求められている。さらに、所得税には、所得格差の拡大も顕著であることから、財政確保に加え、所得格差の是正による公平の確保が求められているのである。

2. 給付付税額控除制度

給付付税額控除制度の基礎となる考え方は、負の所得税にある。負の所得税を最初に提案したのは、Lady Juliette Evangeline Rhys-Williamsとされている¹³⁾。そして、今日、最も広く知られているのは、Milton Friedmanにより提唱された制度であり、現行の貧困者救済制度に変わり一定の水準を設け、ある人がその水準以上の所得を得ているならば所得税を払い、その水準以下ならば負の所得税として所得税の交付を現金で受けるという制度である¹⁴⁾。

前述のとおり、我が国では財政赤字の拡大を背景に社会コストの削減が要求されている。このような状況の中で、税と社会保障を一体的に捉え運営するため社会コスト削減が達成されるという優位性をもつ給付付税額控除が注目されてきた。そこでまず、米国・英国・オランダにおける給付付税額控除制度を整理し、そこに内在する問題を整理したい。

(1) 米国の主な給付付税額控除制度

① 勤労所得税額控除 (Earned Income Tax Credit : EITC)

1975年に社会コストの削減と低所得者への配慮、労働インセンティブの促進の観点から勤労所得税額控除 (EITC) が導入された¹⁵⁾。

本制度は、低所得者に適用し (投資所得2,900ドル超の者には適用されない)、夫婦2人の場合に勤労所得の40% (夫婦合算申告の場合4,716ドル (約55.2万円) を上限) の税額控除 (給付) を受けることができ、一定の所得を超えると控除額が逡減する制度が設けられている¹⁶⁾。控除方法は算出された税額から控除額を差し引き、控除しきれない分に関しては税務当局から給付される仕組みとなっている¹⁷⁾。

② 児童税額控除 (Child Tax Credit : CTC)

米国では、1997年に子供を扶養する家庭への配慮から、児童税額控除 (CTC) が導入された¹⁸⁾。本制度は、年度末に17歳未満で一定の要件をみたす子供を扶養している場合、子供1人当たり最高1,000ドルの控除を受けることができ、所得が夫婦合算申告で110,000ドル超 (夫婦別申告55,000ドル超) の場合は所得が1,000ドル上がるごとに50ドル減額されるという逡減制度が設けられている¹⁹⁾。控除方法は、①と同様に算出された税額から控除額を差し引き、控除しきれない部分に関しては税務当局から給付される仕組みとなっている²⁰⁾。

(2) 英国の主な給付付税額控除制度

① 勤労所得税額控除 (Working Tax Credit : WTC)

低所得者への配慮、労働インセンティブの促進の観点から1999年10月にFamily Creditから勤労世帯税額控除 (Working Family Tax Credit : WFTC) に改められたが、2003年から勤労世帯税額控除 (Working Family Tax Credit : WFTC) と障害者税額控除 (Disabled Person's Tax Credit : DPTC) の両制度を効率化、拡張し、勤労所得税額控除 (Working Tax Credit : WTC) に改められた制度である²¹⁾。

本制度は、16歳以上で少なくとも週16時間就労しており子供を養育している者や子供を養育していなくても25歳以上で少なくとも週30時間就労している者に対して適用される²²⁾。週16時間就労で生活保護制度から引き継がれ、週30時間の時点で加算され、年間所得が5,220ポンド超となると控除額が逡減する制度が設けられている²³⁾。本制度による控除額は夫婦2人の場合に最大3,985ポンドとなり、算出税額から控除されるのではなく、全額を税務当局から給付を受ける仕組みとなっている²⁴⁾。

② 児童税額控除 (Child Tax Credit : CTC)

児童税額控除 (Child Tax Credit : CTC) は、2003年から勤労世帯税額控除 (Working

Family Tax Credit:WFTC)と障害者税額控除(Disabled Person's Tax Credit:DPTC)の両制度について子供に対する条項を整理し、子供を有する低所得者に対する所得援助のために改められた制度である²⁵⁾。

本制度は、16歳未満の子供を養育する者に対して適用される²⁶⁾。また、一定の所得を超えると控除額が逡減し、夫婦子2人の場合に最大4,075ポンドの控除となり、また①と同様にそれは算出税額から控除されるのではなく、全額を税務当局から給付を受ける仕組みとなっている²⁷⁾。

(3) オランダの主な給付付税額控除制度

オランダでは、2001年に所得を3つに区分したうえで課税を行うボックス課税へと改正された際に基礎控除、勤労所得控除等が税額控除とされ、さらに児童税額控除(Child Tax Credit:CTC)等が導入された²⁸⁾。

オランダでは原則として個人に適用され、65歳未満の場合2,043ユーロの控除が認められているGeneral Tax Credit、勤労所得を有する個人に適用され年齢及び勤労所得により控除額が変わり(所得が多いほど控除額が多くなる)57歳未満の場合最高1,392ユーロの控除が認められているEmployed Person's Tax Credit、18歳未満の子供を有し夫婦の3区分の所得合計が45,309ユーロ未満の低所得世帯に適用され最大939ユーロの控除が認められているChild Tax Credit等表2のとおり多くの給付付税額控除制度が設けられている²⁹⁾。

オランダでは米国や英国とは異なり、3区分の所得に対する税額と社会保険料の合計から税額控除が行われるが、その合計額よりも控除額が大きい場合であっても給付は行われない仕組みとなっている³⁰⁾。

米国・英国・オランダにおける給付付税額控除制度は、社会コストの削減と低所得者への配慮、労働インセンティブの促進を根拠に複雑な税制の中に組み込む形で創設されている。特に所得税制度が複雑な米国では税制改革提案の中で、低所得者救済のために設けられている複雑な勤労所得税額控除(EITC)はその複雑さ故に税の専門家を雇わなければ恩恵を受けることが困難であるが恩恵を受ける典型的な家庭は35,000ドル以下の所得であり、貧困家庭では税理士を雇う余裕もないため低所得者救済という勤労所得税額控除が設けられている本来の意義を殆どなしていない³¹⁾という問題点が指摘されている。

また、米国よりも簡素な所得税制であるオランダでも数多くの給付付税額控除が設けられていることから複雑な制度となっている。つまり、現行制度として運用されている給付付税額控除は、社会経費の抑制が達成されたとしても複雑な税制の中に組み込まれているが故に、不正受給を招き、公平を大きく阻害する制度となっているのである。

表1 オランダの給付付税額控除
Overview of Tax Credits 2007

Tax credit	Persons younger than 65	Persons of 65 and older
<u>General tax credit</u>	€ 2,043	€ 957
<u>Employed person's tax credit</u> (maximum)		
- up to 57 years	€ 1,392	
- 57, 58 or 59 years	€ 1,642	
- 60 or 61 years	€ 1,890	
- 62, 63 or 64 years	€ 2,138	
- 65 years or older		€ 1,001
<u>Child tax credit</u>		
- income below € 28,978	€ 939	€ 441
- income € 28,978 - € 45,309	€ 939 - € 0	€ 441 - € 0
<u>Combination tax credit</u>	€ 149	€ 71
<u>Supplementary combination tax credit</u>	€ 700	€ 329
<u>Single parent's tax credit</u>	€ 1,437	€ 673
<u>Supplementary single parent's tax credit</u> (maximum)	€ 1,437	€ 673
<u>Young disabled person's tax credit</u>	€ 656	
<u>Elderly person's tax credit</u>		€ 380
<u>Single elderly person's tax credit</u>		€ 571
<u>Tax credit for leave under the life-course savings scheme</u>	€ 188	
<u>Tax credit for parental leave</u>	PM	
<u>Tax credit for socially responsible investments</u> (maximum)	1.3%*	1.3%*
<u>Tax credit for investments in venture capital</u> (maximum)	1.3%*	1.3%*

* of the exemption in Box 3.

(出所) オランダ財務省ホームページ<http://www.belastingdienst.nl> (平成20年11月22日)

3. 我が国所得税の控除制度³²⁾

我が国所得税では、総所得金額、退職所得金額、山林所得金額から雑損控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除、寄附金控除、障害者控除、寡婦（寡夫）控除、勤労学生控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、基礎控除の所得控除を認めている。所得控除後の金額が課税総所得金額、課税退職所得金額、課税山林所得金額で、所得税算定のための最終的な課税標準となる。

所得控除はその性格により表1のように分類可能である。

表2 所得控除の分類

区 分	控 除
最低生活費保障控除	基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除
生活追加保障控除	障害者控除、寡婦(寡夫)控除、勤労学生控除
担税力配慮控除	雑損控除、医療費控除
義務的保険支出控除	社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除
任意的保険支出控除	生命保険料控除、地震保険料控除
公益的支出控除	寄附金控除

(注) 山本守之教授(山本守之『租税法要論三訂版』税務経理協会、平成10年、290頁図)及び金子宏教授(金子宏「総説 - 所得税における所得控除の研究」『所得控除の研究』日本税務研究センター、平成15年、4～5頁))による所得控除分類を基礎として筆者が分類・作成した。

また、所得税額は、所得控除の適用により算出された最終的な課税標準(課税総所得金額、課税退職所得金額、課税山林所得金額)に税率を乗じ算出されたものに、配当控除、外国税額控除等の税額控除を適用し最終的な所得税額が算出される。

4. 我が国所得税の各種所得控除創設の背景と沿革

ここでは所得税で認められている各種所得控除制度に関してそれぞれの創設の背景と沿革を概観し、現行制度がどのように確立されたのかを整理したい。

(1) 基礎控除(所得税法第86条)創設の背景と沿革

基礎控除は、明治20年所得税が創設された際に免税点を300円とする免税点制度を採用し、その後、改正に伴い免税点の引き上げが行われてきた³³⁾。しかし、免税点を維持しながらも次第に所得種類に応じ、一部に基礎控除が設けられてきたのである³⁴⁾。

そして、昭和22年に分類所得税と総合所得税の二本建てから総合課税へ統一されるにあたり、控除額を4,800円とする所得控除として統一された³⁵⁾。また、昭和22年以後一貫し所得控除として設けられており、控除額は戦後のインフレ、高度成長の影響により引き上げられ、現行は38万円の所得控除とされている。

(2) 配偶者控除(所得税法第83条)創設の背景と沿革

配偶者控除は、昭和36年改正で創設されるまで夫婦のうち一方が納税義務者で他の一方に所得がない場合及び所得が少ない場合に、後者に納税義務者の扶養親族として扶養控除が認められ、配偶者に関する控除は扶養控除の範疇にとどまっていた³⁶⁾。

しかし、政府税制調査会より、「配偶者は、夫婦一体として他方の配偶者の所得の稼得に

大きな貢献をしているから、これを単なる扶養親族とみるのは不当で、いわば税法上の『妻の座』を認め、基礎控除と同額の配偶者控除を認めよという意見がある」³⁷⁾と示された。そして、さらに推し進め、「現在アメリカ等一部の国で行なわれている、いわゆる二分二乗方式（夫婦の所得をすべてその共有とみて、その合算額を2分の1したものに対して税率を適用して税額を計算し、これを2倍したものを夫婦の納めるべき税金とする方式）をわが国でも採用すべしという主張も聞かれる」³⁸⁾という意見も示されたことから配偶者控除創設と二分二乗制度との検討がなされた。

その結果、二分二乗制度の採用については、「夫婦の所得について一般的な合算制度を採用することは特に必要ではなく、むしろ税制を複雑にするので、現行制度のたてまえを維持するのが適当と考えた」³⁹⁾として、配偶者控除を創設することが適当とされたことから、昭和36年税制改正で控除額を9万円とする配偶者控除が創設された⁴⁰⁾。その後、控除対象者及び控除額が改正されたが、現行所得税では所得控除とされている。

(3) 配偶者特別控除（所得税法第83条の2）創設の背景と沿革

配偶者特別控除は、昭和61年の政府税制調査会で、「事業所得者においては青色事業専従者給与の支払による配偶者への所得の分与を通じて負担緩和を図りうることを考えると、主として給与所得者世帯について配偶者の有無や所得の稼得形態の差異に着目して何らかの税負担の調整を図ることは、十分に考慮に値する問題である」⁴¹⁾とし、同時に給与所得者は事業所得者の専従者と異なり、「配偶者が所得を稼得する仕事に直接従事しているわけではないことから、所得を分与する形でしん酌するには無理があると考えられる」⁴²⁾として事業所得者と給与所得者との間の所得税負担の公平確保及び給与所得者の配偶者の仕事への従事を考慮し、配偶者控除に上乗せした控除を認める制度として創設が示唆された。

そして、昭和62年、生計を一にする配偶者を有する者でその年の合計所得金額800万円以下の場合には最高控除限度額を16万5,000円として、配偶者の収入に応じ段階的定められた控除額を総所得金額、山林所得金額、退職所得金額から控除する制度として配偶者特別控除が創設された⁴³⁾。

その後、昭和63年には事業所得者と給与所得者の税負担の調整と配偶者がパートで勤務することによる税負担を調整するために所得要件を1,000万円に緩和し、控除額を35万円に引き上げる改正が行われた⁴⁴⁾。

しかしながら、平成15年改正では、「配偶者特別控除が創設された際には、主に専業主婦世帯を中心に税負担を軽減することが念頭に置かれていた。その当時は、専業主婦世帯が最も典型的な家族類型であったが、その後の経済社会情勢の変化により、現在では、共働き世帯数が専業主婦世帯数を上回るようになってきた。女性の就業状況にも世帯主の補助的な就労から本格的な就労への移行傾向がみられるようになっている。こうした経済社

会の構造変化も顧みれば、配偶者控除に上乘せして、言わば『二つ目』の特別控除を設けている現行制度は、納税者本人や他の扶養親族に対する配慮と比べ、配偶者に過度な配慮を行う結果となっている」⁴⁵⁾ことから、控除対象配偶者（合計所得金額38万円以下）について、配偶者控除に上乘せされる部分が平成16年分の所得から廃止された。

(4) 扶養控除（所得税法第84条）創設の背景と沿革

扶養控除は、大正9年、所得金額に応じ、第3種所得金額1,000円以下は18歳未満若しくは60歳以上の者又は不具廃疾者1人につき100円、第3種所得金額2,000円以下は18歳未満若しくは60歳以上の者又は不具廃疾者1人につき70円、第3種所得金額3,000円以下は18歳未満若しくは60歳以上の者又は不具廃疾者1人につき50円の控除額を所得控除する制度として創設された⁴⁶⁾。

扶養控除の創設理由について、当時の大蔵大臣は、「所得者の扶養する所の幼者、老者及不具、廢疾の者の多少は、是は小額所得者の擔税力には著しき影響のあるものでござりまする、それ故に所得金額三千圓以下の所得者に對しましては、其額に應じまして、一定金額を其所得金額より控除することゝ致して、其控除すべき金額も亦該所得金額の大小に依つて差等設けたのでございます」⁴⁷⁾と説明している。

その後、昭和15年改正で分類所得税と総合所得税の二本建てとなると、当時の大蔵大臣は、「扶養親族の多い者の負担を緩和することは、負担の衡平の上から見てもまた人口政策等の見地から考えても、この際適当なものと認められますので、扶養控除の制度を大いに拡充することと致しました」⁴⁸⁾として、所得金額5,000円以下の者に対し、新たに妻も扶養親族と認め、1人あたり150円の8%となる12円の税額控除へと改められた⁴⁹⁾。

シャープ勧告は、扶養控除を1人につき1,800円の税額控除から1万2,000円の所得控除にすることで控除額の引上げと各種納税者に対する効果に若干の差異を持たせることを勧告した⁵⁰⁾。そして、シャープ勧告を受けて行われた昭和25年改正で扶養控除はそれまでの税額控除から1万2,000円の所得控除と改められた⁵¹⁾。その後、控除対象者や控除額に改正が加えられたが、現行でも所得控除とされている。

(5) 障害者控除（所得税法第79条）創設の背景と沿革

我が国所得税では大正9年に扶養控除が創設された際、控除対象範囲に不具疾病者が含まれており、扶養控除創設とともに障害者に対する生計費を考慮した控除は設けられていた⁵²⁾。

しかし、シャープ勧告で、身体に障害を有する者は障害を有しないものと比較して生活費が高いものになり、この点に配慮して行政上の困難が伴わないならば障害者に対して何らかの控除を設けることは好ましいことであるとして障害者に対する控除を創設することが勧告された⁵³⁾。

同時にシャープ勧告では、一時的なものであり医療費控除で処理できるような障害は避け、創設時は限定的な障害の場合にのみ認め、経験をえた後にその範囲を拡大してゆくべきとの勧告がなされた⁵⁴⁾。そして、昭和25年改正により、障害者控除の前身となる「不具者控除」が控除額を1万2,000円とする所得控除として創設された⁵⁵⁾。

昭和26年の臨時特例法で、「不具者控除、老年者控除、寡婦控除及び勤労学生控除につきましては、現在一万五千円を所得から控除することとしているのでありますが、今回その性質及び税額計算上の便宜を考慮して、これを税額控除に改め、年四千元を税額から控除することといたしました。この結果、低所得者については現在の所得控除よりも若干有利となるのであります」⁵⁶⁾として4,000円の税額控除とされ⁵⁷⁾、この特例法による改正は昭和27年改正でも同じ改正が行われ税額控除へと改正された⁵⁸⁾。その後、「不具者控除」から「障害者控除」へ名称も変更された。

所得控除から税額控除へと改組された後、税額控除として維持されてきた障害者控除は、昭和42年改正で、「税額控除の方式は、①一般に理解されにくいこと、②これらの控除は普通の人よりも経費がかさむことを考慮して設けられたものであるのにかかわらず、その経費が物価その他の関係で多くなっても所得控除とバランスをとりつつ引上げることが容易に行われないこと、③税制のなかで同じ人的控除でありながら所得控除と税額控除との2本立があることが税制を複雑にしているという非難があること等の欠陥を指摘されておりましたので、これを基礎控除や扶養控除と同じように所得控除に統一し、今後はこれらの控除と同じく常にその引き上げの可能性を検討することとされたことによるものであります」⁵⁹⁾として、当時の扶養控除と同じ7万円を所得から控除することに改正された。そして、後の改正で控除額は引上げられたが、現行制度でも所得控除とされている。

(6) 寡婦（寡夫）控除（所得税法第81条）創設の背景と沿革

寡婦控除は、担税力を考慮し、昭和26年に老年者控除、勤労学生控除とともに扶養親族を有する未亡人の所得から年1万5,000円を控除する所得控除として創設された⁶⁰⁾。

そして、昭和26年の特例法で障害者控除、老年者控除と同様4,000円の税額控除とされ⁶¹⁾、昭和27年改正で特例法同様に所得控除から税額控除へ改正が行われた⁶²⁾。しかし、昭和42年改正で障害者控除、老年者控除と同じ理由で、税額控除から7万円所得控除へと改正された⁶³⁾。

昭和56年改正で、「最近における社会情勢の変化に対応して、財源面での制約も考慮しつつ、税負担の調整のための必要最小限の配慮をすることが適当であると考え。このような観点から、父子家庭のための措置として一定の要件の下に寡婦控除に準じた制度を創設するとともに、・・・」⁶⁴⁾として、寡婦控除に加え、寡夫控除が創設された。その後、寡婦（寡夫）控除は控除額が引き上げられたが、昭和42年改正で所得控除とされたものが維持され、現行でも所得控除とされている。

(7) 勤労学生控除（所得税法第82条）創設の背景と沿革

勤労学生控除は、学生であるという境遇から生ずる担税力を考慮し、老年者控除及び寡婦控除とともに昭和26年改正で1万5,000円の所得控除として創設された⁶⁵⁾。

そして、障害者控除、老年者控除、寡婦（寡夫）控除と同様に昭和26年の特例法で所得控除から4,000円の税額控除とされ⁶⁶⁾、昭和27年改正で特例法同様に所得控除から税額控除へ改正が行われたが⁶⁷⁾、昭和42年改正で障害者控除、老年者控除、寡婦控除と同様の理由により税額控除から7万円の所得控除に改められた⁶⁸⁾。

その後、昭和58年の政府税制調査会より、「勤労学生控除については、諸外国にも例のない制度であること、制度創設時の戦後の時期とは勤労学生の生活の実情も変わっていること等からみれば、既にその存在意義はなくなつたものと考えられる」⁶⁹⁾と勤労学生控除を維持することの必要性が疑問視されたこともあったが制度廃止には至らず、控除額が改正されつつ、現行でも勤労学生控除は所得控除として維持されている。

(8) 雑損控除（所得税法第72条）創設の背景と沿革

シャープ勧告以前から災害その他の理由により納税が困難となった者に対し、所得税を軽減することを認める制度は設けられていた。

しかし、シャープ勧告でこの規定はあいまいなもので納税者に申請を行うはっきした基礎を与えず、納税者も申請に消極的にならざるを得ない規定であることが指摘され、当時アメリカで採用されていた雑損控除は多くの種類の控除を認めているため煩雑であり、公平も保たれていない実情に照らし、納税者が自身の所得（災害その他の理由による損失控除前）の10%を超過する損失を被った場合に限り損失を控除することを認めるべきであるとされた⁷⁰⁾。

そして、このシャープ勧告を受け、昭和25年改正で納税義務者の災害及び盗難による損害が所得金額の10分の1を超える時は、その越える金額を所得金額から控除することを認める雑損控除が創設された⁷¹⁾。その後、雑損控除は控除の対象となる損失の整備や限度額の引き上げなどが行われ、現在まで継続して所得控除とされている。

(9) 医療費控除（所得税法第73条）創設の背景と沿革

シャープ勧告で医療費は納税者の支払能力に影響を与えるが、時折生ずる通常の費用まで控除を認めることは税務行政の負担の増大を招くものであることが指摘された⁷²⁾。

しかしながら、シャープ勧告では大手術、長期入院、小児麻痺、肺結核のような慢性疾患の場合といった例を挙げ、これらの費用は支払能力に影響を与えるため控除が認められるべきであり、通常の医療費の控除を排除するにはこれら医療費が所得の10%を超える場合のみ控除を認めるという制限を設けることで可能であると勧告している⁷³⁾。

また、同時に富裕者が温泉や休暇、長期旅行の費用を医療費と偽り悪用することを避け

るため、医療費控除の対象となる項目に制限を設け、控除限度額10万円を設けることも勧告している⁷⁴⁾。

このシャープ勧告を受けて、昭和25年改正では納税義務者又はその扶養親族に関して支出した医療費が納税義務者の所得金額の10分の1を超えるときは、その超える金額のうち10万円を限度として所得金額から控除することを認める医療費控除が創設された⁷⁵⁾。その後、医療費控除は所得控除額の計算や限度額が改正されつつも雑損控除同様、創設時から継続して所得控除とされている。

(10) 社会保険料控除（所得税法第74条）創設の背景と沿革

社会保険料控除は、社会保障の観点から昭和27年改正で昭和27年分の所得税について昭和27年1月1日以後支払った社会保険料の額を給与所得者は年末調整で、申告納税所得者については確定申告で控除することを認める制度として創設された⁷⁶⁾。その後、社会保険料控除は、控除の対象となる保険料の改正は行われたが、創設後継続して所得控除として維持されている。

(11) 小規模企業共済等掛金控除（所得税法第75条）創設の背景と沿革

小規模企業共済制度が創設されたのは昭和40年であるが、小規模企業共済制度の掛金は、生命保険における掛金と類似していることから生命保険料控除に含まれていた⁷⁷⁾。

しかし、昭和42年に小規模企業共済法の改正が行われ、従来の小規模共済制度は第2種とされ、社会保険としての性格を強く有する第1種共済制度が新たに設けられたことから⁷⁸⁾、小規模企業共済の掛金を所得から控除することを認める小規模企業共済掛金控除が創設された。その後、控除対象掛金が整備され改正が行われたが、現行所得税でも所得控除とされている。

(12) 生命保険料控除（所得税法第76条）創設の背景と沿革

生命保険料控除は、大正12年改正で保険加入を奨励するため等を理由に、自己又は家族又は相続人を受取人として加入する生命保険のための掛金は年額200円までを、納税義務者の申請によりその所得より控除するという制度として設けられた⁷⁹⁾。

その後、昭和15年改正で分類所得税と総合所得税の二本建てになると、分類所得税が課される不動産所得、事業所得、勤労所得、山林所得から年額200円の6%（12円）を限度として税額控除制度に改められた⁸⁰⁾。

昭和22年改正で、分類所得税と総合所得税の二本建てから総合所得税に改正されると生命保険料控除は廃止されるが⁸¹⁾、昭和26年改正で、「資本貯蓄措置の一環として、生命保険契約に基いて支払った保険料については、二千元を限度として所得から控除することといたしました。この改正により生命保険料の増加に資し得るとともに、相当の負担の軽減

となるのであります」⁸²⁾として再び所得控除として設けられた。

昭和58年の政府税制調査会では、生命保険年金、郵便年金等の個人年金の掛金に優遇措置を設けることに関し、「私的年金は公的高齢年金に任意に上積みされる部分に係るものであり、これに対する優遇措置は、負担の公平を害するおそれがあるほか、他の類似の貯蓄（例えば、年金型の信託、預貯金や公社債等の貯蓄で年金方式により元本及び利息を受け取る契約のもの）、更には一般の貯蓄とのバランスの問題もあり、当面、このような優遇措置を設けることは適当ではないと考えられる」⁸³⁾と慎重な見解を示していた。

しかし、昭和59年改正によって、「『老後生活の安定のための自助努力の奨励と、老後生活に対する相互扶助の推進、社会的連携の意識の助長』」⁸⁴⁾を理由として、個人年金保険料の掛金について生命保険料の掛金と区分して控除する個人年金保険料控除が認められることとなった。

生命保険料控除は大正9年の創設以後、制度廃止、再設を経、昭和26年に所得控除として設けられた後は限度額や控除対象保険料の改正が行われているが、一貫して所得控除として現行所得税でも存置されている。

(13) 地震保険料控除（所得税法第77条）の創設

平成17年における地震の頻発に鑑み、「地震災害に対する国民の自助努力による個人資産の保全を促進し、地域災害時における将来的な国民負担の軽減を図るとの観点から、地震保険料控除を創設する」⁸⁵⁾として、平成18年改正で損害保険料控除が改組され、平成19年分の所得税より地震保険料控除が創設されることとなった。

地震保険料控除は、居住者等の居住用家屋・動産について地震等を原因とする火災等により保険金又は共済金が支払われる保険料又は掛金の全額をその年の総所得金額額から5万円を限度として所得控除を認める制度である。

(14) 寄附金控除（所得税法第78条）創設の背景と沿革

公益的支出控除には寄附金控除がある。寄附金控除は、昭和37年に税額控除として設けられ、昭和42年改正で、「制度が複雑であるばかりでなく、所得の多寡にかかわらず軽減割合が変わらないことも寄附者の心理に適合しないきらいがありまして、折角の意図がそがれるという批判がありました」⁸⁶⁾と税額控除であったことの問題点を指摘し、この解決と制度の簡素化及び寄附の奨励を理由として所得控除に改められた⁸⁷⁾。寄附金控除の対象となる寄附金はほぼ毎年整備されており、現行所得税では非常に細かな規定となっているが、昭和42年改正以後、所得控除として維持されている。

これまでの所得控除制度を整理すると、我が国では明治20年の所得税創設時から基礎控除の前身として免税点（免税点を300円とする）制度が設けられた。また、大正9年には扶養控

除が設けられ、納税者が扶養を負うことによる担税力にも配慮がなされていた。

そして、第二次世界大戦後のシャープ勧告以後、昭和25年に納税者が障害者であるという身体的能力に配慮した障害者控除、同じく老年者であるという身体的能力に配慮した老年者控除、医療費を支払うことによる経済状況に配慮した医療費控除、災害や盗難に見舞われたという経済状況に配慮した雑損控除が創設された。翌年の昭和26年には、母子家庭であることに配慮した寡婦控除、納税者が学生であることに配慮した勤労学生控除が創設され、納税者の経済状況や身体能力を考慮するための控除の多くが整備された。また、昭和27年には強制加入の社会保険に対する社会保険料控除が設けられた。

昭和37年に寄附金への支出を促すため特定寄附金に対する寄附金控除が創設された。昭和39年にはすでに大正12年に設けられていた生命保険料控除に加え、同じく任意加入の保険への加入を促すために損害保険料控除が創設された。そして、平成18年改正で頻発する地震に鑑み、損害保険料控除を改組して地震保険料控除が創設された。

現在、所得控除とされている制度はかつて税額控除として設けられていたが、昭和42年に制度の煩雑さを緩和することを理由として税額控除から所得控除へと改められ、現行所得税でも維持されている制度が多く存在している。

5. 我が国所得税の各種税額控除創設の背景と沿革

ここでは、我が国所得税における各種税額控除制度に関して創設の背景と沿革を整理し、現行制度がどのように確立されたのかを整理したい。

(1) 配当控除（所得税法第92条）創設の背景と沿革

配当控除は、昭和23年改正で「当分の間、所得金額のうちに、配当所得があるときは、所得税額から配当所得の百分の十五に相当する金額を控除する特例を設けることとし、証券の民主化に資することといたしました」⁸⁸⁾と当分の間の特例として証券の民主化を目的として、配当所得の15%を所得税額から控除する税額控除として創設された。

配当控除率は、当初、二重課税を排除するため図1に示した算式により算出されたが、現行所得税ではこの控除率とは異なるものとなっている。その後、配当控除は対象となる配当の範囲や控除額が改正されてきたが、税額控除として現行所得税でも維持されている。

図1 配当控除算式

$$100 \times R = 100 \times \frac{35}{100} + (100 - 35) \times (R - x)$$

$R = 55$ (所得税の最高税率) $35 = \text{法人税率}$

(出所) 山本守之『体系法人税法平成18年度版』税務経理協会、平成18年、329頁

(2) 外国税額控除（所得税法第92条）創設の背景と沿革

外国税額控除は、昭和28年、直接控除方式のみによる国別限度額方式を採用し創設された⁸⁹⁾。昭和37年改正では、すでに認められていた国別限度額方式とともに一括限度額方式も認められ、間接控除制度が導入され、現行制度とほぼ同じ制度へと改正された⁹⁰⁾。その後、国際情勢の変化とともに改正を経ながら現行でも税額控除として維持されている。

(3) その他税額控除

配当控除及び外国税額控除のほか、現行所得税では住宅ローン控除等景気対策等の政策的な要請により税額控除を設け、算定された所得税額から控除を認めている制度がある。

これまでの税額控除制度を整理すると、現行所得税では昭和23年に証券の民主化を理由として創設された配当控除、昭和28年に創設された外国税額控除、その他景気対策として創設された住宅ローン控除等、政策的な要請により設けられた税額控除が認められている。これらはいずれも納税者の担税力を考慮して設けられた制度ではなく、証券業界の民営化や二重課税の排除といった政策的側面から設けられた制度が多く存在している。

結びにかえて

所得税の控除制度は所得控除制度と税額控除制度に区分可能である。累進税率適用下において、所得控除制度の税軽減額は所得の大小により異なるのに対し、税額控除制度の税軽減額は変化しない点が大きな特徴である。現行の我が国所得税における控除制度は、昭和42年改正で制度の簡素化を理由に所得控除制度へと改められたものが多数維持されている。このため、低所得者よりも高所得者に有利に働く制度となっている。

昨今、我が国で注目されている給付付税額控除制度は、現行制度として導入している諸外国に内在する問題から明らかなように、たとえ社会経費抑制が達成されたとしても複雑な税制の中に組み込まれているが故に不正受給を招き公平を大きく阻害する制度となっている。したがって、給付付控除制度の創設は、公平を阻害するばかりか所得税における控除制度が果たすべき機能を阻害するものであり認めることはできない。

そこで、所得再分配機能を十分に発揮する所得税構築を達成しうるための控除制度の役割を考慮すると、所得控除制度は所得税を負担する者の担税力に配慮して最低生活費にまで所得税の課税が及ぶことを排除するために設ける控除のみを認め、税額控除制度は制度奨励の意図や政策的意図により設ける控除とすべきである。

所得税の控除制度に関し上記見地に立脚すれば、所得控除制度とすべき控除は所得税を負担する者の最低生活費を考慮する控除とすべきである。つまり、納税者の家族構成により異なる担税力に配慮して設けられた最低生活費保障控除である基礎控除、扶養控除、配偶者控

除、配偶者特別控除、強制加入であることから納税者の最低生活費が増大することに配慮して設けられた義務的保険支出控除である社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除が認められよう。そして、制度の奨励を図ることを目的として設けられている生命保険料控除、地震保険料控除、寄附金控除は税額控除制度項目とすべきである。

ここで十分に考慮しなければならないのは、納税者の生活の困難さを緩和することを考慮して創設された生活追加保障控除である障害者控除、寡婦（寡夫）控除、勤労学生控除、納税者の経済力を考慮して創設された担税力配慮控除である雑損控除、医療費控除を所得控除制度と税額控除制度のどちらの制度とすべきか問う点である。これら控除は、例え身体的、経済的に不利な状況であってもそのような境遇にない者よりもより大きな所得を得ることが可能な者も存在するため、担税力が等しく乏しいと断言できないという問題が存在するからである。

したがって、これら控除を所得控除制度とすると現行制度の持つ問題点を解決することなく存続させる結果を招くため、所得控除制度から税額控除制度へ改めるべきである。また、すでに税額控除制度として設けられている配当控除及び外国税額控除、その他政策的要請から設けられている控除制度はすべて税額控除制度として維持し、高所得者と低所得者の間における不均衡を是正し、すべての納税者間の公平を確保すべきである。

以上のように所得税における控除制度を再構築することで、公平を確保し、かつ、所得再分配機能を十分に発揮しうる所得税の構築の達成が期待される。

注

- 1) 『経済財政改革の基本方針2007～「美しい国」へのシナリオ～』平成19年6月19日閣議決定
- 2) 我が国の一般会計税収、歳出総額の推移については、財務省『わが国税制・財政の現状全般に関する資料（平成20年5月現在）』<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/003.htm>（平成21年2月19日）を参照されたい。
- 3) 『同上』
- 4) 我が国の公債発行残高の推移については、財務省『わが国税制・財政の現状全般に関する資料（平成20年5月現在）』<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/004.htm>（平成21年2月19日）を参照されたい。
- 5) ジニ係数による所得格差に関しては、『所得再分配調査結果概要』厚生省大臣官房政策課調査室、昭和56年、7頁、『所得再分配調査』厚生省大臣官房政策課調査室、平成2年、11頁、『所得再分配調査報告書』厚生労働省政策統括官付政策評価官室、平成14年、6頁、『所得再分配調査報告書』厚生労働省政策統括官付政策評価官室、平成17年、6頁を参照されたい。
- 6) 『同上』
- 7) 『同上』
- 8) Smith, A. "An Inquiry into The Nature and Causes of The Wealth of Nations" (大内兵衛・松川七郎共訳『諸国民の富Ⅱ（全二冊）』岩波書店、昭和44年、1186～1189頁)
- 9) 井藤半彌教授はAdam Smithが普遍性の原則を唱えた背景と意義について、「当時、特権租税経済が行われ、貴族、僧侶は、課税より免除せられ、都会および田舎の町人、百姓に、租税負担が課されておったが、この財政事情に反抗して、人格の平等、特権廃止を標語とするフランス革命前

後の学者が、この立場から課税義務の普遍性を提唱したのである。従って、この当時は、この普遍性、すなわち納税義務の一般性の要求には大いに実際の意義があったのである。」(井藤半彌『租税原則学説の構造と生成 - 租税政策原理 - 』千倉書房、昭和44年、257頁)と説明している。

- 10) Wagner, A. "Finanzwissenschaft" (瀧本美夫解説『財政学』同文館、明治37年、465～466頁)
- 11) ibid., (『同上』 488頁)
- 12) ibid., (『同上』 489～490頁)
- 13) 佐藤進教授は、必ずしも定説ではないとしながらもChristopher GreenによるものとしてLady Juliette Evangeline Rhys-Williamの社会配当案を負の所得税構想の源泉としている。(佐藤進『財政学』税務経理協会、昭和57年、154頁)
- 14) 負の所得税制度については、Friedman, M. "Capitarism and Freedom" University of Chicago Press, 1962, pp.191～192を参照されたい。
- 15) 森信茂樹「給付付税額控除の4類型と日本型児童控除の提案」『国際税制研究』No.20、平成20年、26頁
- 16) 政府税制調査会『第19回企画会合(10月26日)資料』13頁
- 17) 『同上』13頁
- 18) 森信茂樹「前掲」27頁
- 19) 長澤則子『米国個人所得税申告の基礎知識』清文社、平成20年、54頁
- 20) 政府税制調査会『前掲』(『第19回企画会合(10月26日)資料』)13頁、
- 21) CCH "British Master Tax Guide 2006-07" Wolters Kluwer(UK) Limited, 2007, p.454
- 22) CCH "British Master Tax Guide 2007-08" Wolters Kluwer(UK) Limited, 2006, p.441
- 23) 森信茂樹「前掲」27頁
- 24) 政府税制調査会『前掲』(『第19回企画会合(10月26日)資料』)13頁
- 25) CCH "CCH Tax Handbook 2003-04" Croner CCH Group, 2003, p.1238
- 26) CCH op.cit., "British Master Tax Guide 2007-08", p.455
- 27) 政府税制調査会『前掲』(『第19回企画会合(10月26日)資料』)13頁
- 28) 森信茂樹「前掲」28頁
- 29) 2007年税制、オランダ国税庁ホームページ<http://www.belastingdienst.nl/> (平成20年11月22日)
- 30) 森信茂樹「前掲」29頁
- 31) Department of the Treasury "Simple, Fair, and Pro-Growth : Proposals to Fix America's Tax System" 2005, p.3
- 32) 本章で整理を行う控除制度は所得金額算定後に控除される制度のみとし、所得区分における所得金額を算定するための控除は含まないものとする。
- 33) 明治20年所得税創設時に採用した免税点300円の水準について武田昌輔教授は、「創設当時の所得税の納税人員の全人口に対する比率が0.30%前後であったことより判断すれば、必ずしも低すぎるとはいえない」と説明している。(武田昌輔『近代税制の沿革 - 所得税・法人税を中心として - 』ぎょうせい、昭和58年、30頁)
- 34) 例えば、昭和15年改正で総合課税と分離課税の二本建てとされた際、総合課税は5,000円の免税点が設けられ、分離課税では所得ごとに免税点又は基礎控除が設けられていた。(大蔵省主税局調査課編『昭和の税制改正』大蔵財務協会、昭和27年、68～67頁)
- 35) 『同上』162頁
- 36) 大正9年改正で扶養控除は設けられたが、妻に関し控除が認められることとなったのは、昭和15年改正時である。(『同上』78頁)
- 37) 政府税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明」『当面の税制改正に関する答申』大蔵省印刷局、昭和36年1月、39頁
- 38) 『同上』39頁
- 39) 『同上』47頁
- 40) 財政研究所編『項目別税制調査会答申集』財経詳報社、昭和58年、174頁
- 41) 政府税制調査会『税制の抜本見直しについての答申』昭和61年10月
- 42) 『同上』
- 43) 濱中一夫「所得税法(利子・配当税関係を除く)の改正」『昭和62年度版改正税法のすべて』大蔵財務協会、昭和62年、31～33頁

- 44) 古田善香「所得税法（有価証券譲渡益課税関係を除く）の改正」『昭和63年度版改正税法のすべて』大蔵財務協会、平成元年、303頁
- 45) 政府税制調査会『平成15年度における税制改革についての答申』平成14年11月
- 46) 汐見三郎・佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫共著『各国所得税制論』有斐閣、昭和9年、290～291頁
- 47) 『同上』288～289頁
- 48) 大蔵省主税局調査課編『前掲』78頁
- 49) 『同上』78頁
- 50) Ministry of Finance“*Report on Japanese Taxation by Shoup Mission*”1949(『シャウプ使節団日本税制報告書（復元版）』日本税理士会連合会出版局、昭和54年、38頁)、またシャウプ勧告では税額控除から所得控除にする利点として、すでに基礎控除が所得控除であることから扶養控除も所得控除とした方が納税者が申告の際に便利であること。所得控除は扶養親族により所得税額が増加するに従い増加させるものであるため、特に高所得者における大世帯と小世帯における税負担がより公平なものとなること。地方団体に所得税申告書記載の控除後の所得税額を住民税賦課の際に利用させる際、すべてが所得控除であった場合の方が簡単に利用できることを挙げている。(ibid.,(『同上』38～39頁))
- 51) 大蔵省主税局調査課編『前掲』238頁
- 52) 汐見三郎・佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫共著『前掲』290～291頁
- 53) Ministry of Finance,op.cit.,(日本税理士会連合会出版局『前掲』72頁)
- 54) ibid.,(『同上』72頁)
- 55) 大蔵省主税局調査会編『前掲』239頁
- 56) 『同上』291頁
- 57) 『同上』291頁
- 58) 『同上』303頁
- 59) 掃部実「所得税法の改正」『改正税法のすべて昭和42年6月』大蔵財務協会、昭和42年、18頁
- 60) 大蔵省主税局調査会編『前掲』278頁
- 61) 『同上』291頁
- 62) 『同上』303頁
- 63) 掃部実「前掲」18頁
- 64) 政府税制調査会『昭和56年度税制改正に関する答申』昭和55年12月
- 65) 大蔵省主税局調査会編『前掲』278頁
- 66) 『同上』291頁
- 67) 『同上』303頁
- 68) 掃部実「前掲」18頁
- 69) 政府税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』昭和58年11月
- 70) Ministry of Finance,op.cit.,(日本税理士会連合会出版局『前掲』72～73頁)
- 71) 大蔵省主税局調査課編『前掲』239頁
- 72) Ministry of Finance,op.cit.,(日本税理士会連合会出版局『前掲』73頁)
- 73) ibid.,(『同上』73頁)
- 74) ibid.,(『同上』73～74頁)
- 75) 大蔵省主税局調査会編『前掲』239頁
- 76) 財政研究所編『前掲』207～208頁
- 77) 小規模共済の掛金が生命保険料控除の対象とされていたことについて、「小規模企業の事業主や役員が、廃業や退職に備えて一定の掛金を共済事業団に納付し、共済事由が発生した場合に共済金の支払を受ける制度であって、掛金納付期間が30年に達すると無条件に共済金の支払いが受けられることになっていることや、その加入は全く任意であること等からみまして、生命保険や生命共済制度と何ら異なるところがないので、税制上は生命保険料控除の対象としているのであります」と説明されていた。(掃部実「前掲」20頁)
- 78) 新たに創設されることとなった第1種共済契約は、「任意加入ではありますが、満期に伴う共済金の支払や、法人成に伴う廃業、役員の任意退職の場合等に共済金の支払を行わないこととしている点からみまして、社会保険的な色彩が濃いわけでありまして」と説明されていた。(掃部実、前掲、

20頁)

- 79) 汐見三郎・佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫共著『前掲』297頁
- 80) 大蔵省主税局調査課編『前掲』67頁
- 81) 『同上』157頁
- 82) 『同上』278頁
- 83) 政府税制調査会『前掲』(昭和58年11月)
- 84) 渡邊博史「所得税の改正」『昭和59年改正税法のすべて』大蔵財務協会、昭和59年、35頁
- 85) 自由民主党『平成18年度税制改正大綱』平成17年12月
- 86) 掃部実「前掲」19頁
- 87) 『同上』19頁
- 88) 大蔵省主税局調査課編『前掲』184頁
- 89) 渡辺淑夫『最新外国税額控除 (改訂版)』同文館、平成17年、27頁
- 90) 『同上』27頁

参考文献

- 1) CCH“*British Master Tax Guide 2006-07*” Wolters Kluwer(UK) Limited,2007
- 2) CCH“*British Master Tax Guide 2007-08*” Wolters Kluwer(UK) Limited,2008
- 3) CCH“*CCH Tax Handbook 2003-04*” Croner CCH Group,2003
- 4) Department of the Treasury“*Simple, Fair, and Pro-Growth : Proposals to Fix America's Tax System*”2005
- 5) Friedman,M.“*Capitalism and Freedom*”University of Chicago Press,1962
- 6) 井藤半彌『租税原則学説の構造と生成 - 租税政策原理 - 』千倉書房、昭和44年
- 7) 自由民主党『平成18年度税制改正大綱』平成17年12月
- 8) Ministry of Finance“*Report on Japanese Taxation by Shoup Mission*”1949(『シャープ使節団日本税制報告書 (復元版)』日本税理士会連合会出版局、昭和54年)
- 9) 森信茂樹「給付付税額控除の4類型と日本型児童控除の提案」『国際税制研究』No.20、納税協会連合会、平成20年、24～34頁
- 10) 長澤則子『米国税個人所得税申告の基礎知識』清文社、平成20年
- 11) 大蔵省主税局調査課編『昭和の税制改正』大蔵財務協会、昭和27年
- 12) オランダ国税庁ホームページ<http://www.belastingdienst.nl/> (平成20年11月22日)
- 13) 財政研究所編『項目別税制調査会答申集』財経詳報社、昭和58年
- 14) 佐藤進『財政学』税務経理協会、昭和57年
- 15) 政府税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明」『当面の税制改正に関する答申』大蔵省印刷局、昭和36年1月
- 16) 政府税制調査会『昭和56年度税制改正に関する答申』昭和55年12月
- 17) 政府税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』昭和58年11月
- 18) 政府税制調査会『税制の抜本見直しについての答申』昭和61年10月
- 19) 政府税制調査会『平成15年度における税制改革についての答申』平成14年11月
- 20) 政府税制調査会『第19回企画会合(平成19年10月26日)資料』平成19年
- 21) 汐見三郎・佐伯玄洞・柏井象雄・伊藤武夫共著『各国所得税制論』有斐閣、昭和9年
- 22) Smith,A. “*An Inquiry into The Nature and Causes of The Wealth of Nations*” (大内兵衛・松川七郎共訳『諸国民の富Ⅱ (全二冊)』岩波書店、昭和44年)
- 23) 掃部実「所得税法の改正」『改正税法のすべて昭和42年6月』大蔵財務協会、昭和42年
- 24) 武田昌輔『近代税制の沿革 - 所得税・法人税を中心として - 』ぎょうせい、昭和58年
- 25) Wagner,A. “*Finanzwissenschaft*” (瀧本美夫解説『財政学』同文館、明治37年)
- 26) 渡辺淑夫『最新外国税額控除 (改訂版)』同文館、平成17年
- 27) 財務省『わが国税制・財政の現状全般に関する資料 (平成20年5月現在)』
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/003.htm> (平成21年2月19日)

- 28) 財務省『わが国税制・財政の現状全般に関する資料（平成20年5月現在）』
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryoku/004.htm>（平成21年2月19日）
- 29) 『経済財政改革の基本方針2007～「美しい国」へのシナリオ～』平成19年6月19日閣議決定
- 30) 『所得再分配調査結果概要』厚生省大臣官房政策課調査室、昭和56年
- 31) 『所得再分配調査』厚生省大臣官房政策課調査室、平成2年
- 32) 『所得再分配調査報告書』厚生労働省政策統括官付政策評価官室、平成14年
- 33) 『所得再分配調査報告書』厚生労働省政策統括官付政策評価官室、平成17年
- 34) 『改正税法のすべて昭和42年6月』大蔵財務協会、昭和42年
- 35) 『昭和59年改正税法のすべて』大蔵財務協会、昭和59年
- 36) 『昭和62年度版改正税法のすべて』大蔵財務協会、昭和62年
- 37) 『昭和63年度版改正税法のすべて』大蔵財務協会、平成元年

（平成21年1月22日受付、平成21年2月23日再受付）